

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Spotřební daně v EU
Excise Duties in the EU

Student:

Roman Persun

Vedoucí bakalářské práce:

prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.

Ostrava 2012

Zadání bakalářské práce

Student:

Roman Persun

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6208R011 Ekonomika a právo v podnikání

Téma:

Spotřební daně v EU
Excise Duties in the EU

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Historie spotřební daně a prameny právní úpravy
3. Spotřební daně v EU
4. Příklad typické komodity: tabákové výrobky
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vydání. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 1. vyd. Praha: Linde, 2006. 250 s. ISBN 80-7201-593-1.

ŠULC, Ivo. *Spotřební daně s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005. 146 s. ISBN 80-251-0651-9.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **prof. JUDr. Vladimír Týč, CSc.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 11.05.2012




JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracoval samostatně a uvedl jsem všechny použité podklady a literaturu.

V Ostravě dne 11.05.2012

.....
Roman Persun

Tímto bych rád poděkoval především panu prof. JUDr. Vladimíru Týčovi, CSc., vedoucímu mé bakalářské práce, za cenné rady při jejím zpracování.

Obsah

1. Úvod	5
2. Historie spotřební daně a prameny právní úpravy	6
2.1 Základní pojmy	6
2.2 Historie a vznik daní	9
2.2.1 Feudální společnost	10
2.2.2 Daně v období liberalismu	11
2.2.3 Daně na přelomu 19. a 20. století	11
2.2.4 Vývoj daní na území ČR do roku 1993	12
2.2.5 Historie spotřební daně	16
2.3 Prameny právní úpravy	16
2.3.1 Právní předpisy České republiky	16
3. Spotřební daně v EU	19
3.1 Charakteristika spotřebních daní	19
3.2 Typy spotřebních daní	28
3.3 Evropská unie a daně	32
3.3.1 Harmonizace spotřebních daní	32
3.4 Orgány vykonávající správu daní	36
4. Příklad typické komodity: tabákové výrobky	37
4.1 Tabákové výrobky	37
4.2 Výpočet daně	40
4.3 Daňový sklad	41
4.4 Tabákové nálepky	45
5. Závěr	48
Seznam použité literatury	51
Seznam zkratk	55
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1. Úvod

Spotřební daň je daní nepřímou, která je zavedena za účelem regulace cen komodit na trhu nebo aby zvýšila příjmy státního rozpočtu. Daně v ekonomice sehrávají důležitou roli, neboť jsou významným příjmem do státního rozpočtu. Člověk se během svého bytí na Zemi s daněmi setkává den co den. Bylo tedy účelné, jakožto student Ekonomické fakulty, zvolit si jako téma Bakalářské práce spotřební daně v EU, porozumět tak blíže tématu týkající se spotřebních daní nejen v České republice, ale i v členských státech Evropské unie. Problematiku spotřebních daní v EU jsem rozčlenil do třech základních kapitol a několika podkapitol.

První kapitola je věnována samotné dani z hlediska jejího historického vývoje. Tento historický vývoj daně je zachycen již od tehdejších antických zemí, přes světové války, vývoj daní v zemi České, Československa a České republiky až do roku 1993.

V kapitole je popsán historický vývoj spotřební daně od dob feudalismu až do dnešní doby. Zmíněny jsou také základní dokumenty právní úpravy ČR, které spotřební daně upravují. V neposlední řadě, a to pro přehlednost, je v této kapitole vymezeno základní členění všech daní uplatňovaných v České republice.

Kapitola druhá je věnována spotřebním daním Evropské unie. Zde bylo účelné vymezení samotných jednotlivých druhů spotřebních daní. Kapitola je zaměřena na charakteristiku spotřebních daní. Je zejména kladen důraz na harmonizaci spotřebních daní, kde jsou uvedeny nejzákladnější směrnice Evropské unie, které daně spotřební upravují a to vše v souladu se zákony České republiky.

Kapitola třetí je zaměřena již na samotnou komoditu spotřebních daní a to na tabákové výrobky. Zde jsou vysvětleny jednotlivé pojmy, které s tabákovými výrobky souvisí, jako je např. daňový sklad. Popsány jsou základní důležité směrnice, které tabákové výrobky upravují.

Hlavním cílem předkládané bakalářské práce je vymezení pojmů se spotřební daní související a také objasnění samotné harmonizace evropské úpravy spotřebních daní se zákony ČR.

Pro zpracování bakalářské práce byly využity zejména knižní publikace týkající se daní Evropské unie a harmonizace daní. Dále také data z oficiálních internetových stránek Evropské unie.

2. Historie spotřební daně a prameny právní úpravy

2.1 Základní pojmy

Daně – daň lze definovat jako povinnou, nenávratnou, zákonem určenou platbu do veřejného rozpočtu. Odčerpává tak část nominálního důchodu ekonomického subjektu. Daně mohou být placeny buď pravidelně v časových intervalech (např. každoroční placení daně z příjmu) nebo nepravidelně a to při naplnění určitých skutečností (např. daně darovací). Dále je také platbou **neúčelovou a neekvivalentní**.

- neúčelovostí daně rozumíme skutečnost, že konkrétní daň nemá financovat určitý vládní projekt, ale stane se součástí příjmů veřejného rozpočtu, z kterého se následně budou financovat různé veřejné potřeby
- neekvivalentností daně lze chápat jako platbu, kdy poplatník nemá nárok na protihodnotu ve výši, která odpovídá jeho platbě (Kubátová, 2003).

Třídění daní – daně je možné třídit dle různých hledisek. Avšak jedním z nejzákladnějších třídění daní je třídění podle vazby na důchod (příjem) poplatníka, tedy daně přímé a daně nepřímé. **Přímé daně** jsou vyměřeny na základě důchodu nebo majetku poplatníka. U těchto daní se předpokládá, že je nelze přenést na další ekonomický subjekt. Subjekt, tedy poplatník, si výši daně mnohdy vypočítává sám a sám si ji také odvádí. U **daní nepřímých** je předpokladem, že subjekt, který daň odvádí, neplatí daně z vlastního důchodu, ale přenáší je na jiný subjekt. Subjektem je zde myšlen plátce, který odevzdává daň příslušnému finančnímu úřadu a dále poplatník, který daň fakticky platí (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Daně přímé a nepřímé lze dále dělit:

Přímé daně

- daně z příjmu
 - fyzických osob
 - právnických osob

- daně majetkové
 - daň z nemovitostí
 - daň z převodu nemovitostí
 - daň dědická
 - daň darovací

Nepřímé daně

- daň z přidané hodnoty (DPH)
- spotřební daně (akcízy¹)
 - daň z piva
 - daň z lihu
 - daň z minerálních olejů
 - daň z vína a meziproductů
 - daň z tabákových výrobků
- ekologické daně
 - daň z elektřiny
 - daň z pevných paliv
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Funkce daní – za nejdůležitější funkci daní je často označována tzv. fiskální funkce. Tato funkce je chápána jako získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, ze kterých jsou posléze financovány veřejné výdaje. Fiskální funkce je historicky nejstarší a je obsažena ve všech třech následně uvedených funkcích (Kubátová, 2003).

- **funkce alokační** – se uplatňuje v případech, kdy trh projevuje neefektivnost v alokaci (umístění) zdrojů. Koriguje tak na některých specifických trzích efektivnost tržních mechanismů. Jinak řečeno, tato funkce řeší problematiku týkající se investování vládních výdajů a optimální rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou

¹ akcíz = zastaralé označení pro druh nepřímých spotřebních daní

- **funkce (re)distribuční** – je důležitou funkcí především proto, že lidé nepovažují rozdělení důchodů a bohatství za spravedlivé. Vláda prostřednictvím daní a transferů² ovlivňuje redistribuci důchodů. Hlavním úkolem je přesunout část důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. V ekonomice bez existence vlády by totiž vlastnictví zdrojů mělo za následek zvýšení rozdílů mezi obyvatelstvem, „*život v přepychu jedněch a obrovskou bídu druhých*“ (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008 str. 13).
- **funkce stabilizační** – má zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice ve snaze zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability. O této funkci se ale vede mnoho sporů. Na jedné straně zde vystupují keynesovci a jejich teorie, aby vláda v případě poklesu příjmů ekonomických subjektů zasáhla do ekonomiky, a to prostřednictvím změn daní a vládních výdajů. Na straně druhé vystupuje neoklasická teorie, jejíž členové tohoto zaměření nepřisuzují daním funkci stabilizátora ekonomiky. Jejich přínosem je však rozpracování distribuční a alokační funkce daní (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Daňová soustava – je souhrnem jednotlivých daní, které jsou upraveny v daňových zákonech, vybírané na území daného státu v určitém čase. Mezi faktory, které ovlivňují uspořádání daňové soustavy patří především velikost státu a také tradice způsobu výběru daní.

Daňový systém – kromě samotné daňové soustavy zahrnuje i systém institucí, jejichž posláním je správa, vyměřování, vymáhání a kontrola daní.

² transferové platby = jsou peněžní prostředky, které vládní instituce vyplácejí domácnostem, a to bez toho, aby za tyto peněžní prostředky požadovaly protislužbu. Tím se rozumí například přídavky na děti, peněžní pomoc v mateřství či podpora v nezaměstnanosti

2.2 Historie a vznik daní

Samotný vznik daní je spjat se vznikem států a vznikem peněz. Určité základy vzniku daní byly již položeny v **otrokářské společnosti**. V tomto období však daně, které byly vybírány obvykle v naturáliích, plnily pouze druhořadou roli. Byly tedy pouze jakýmsi příležitostným zdrojem panovníkových příjmů. Hlavním příjmem byly zpravidla válečné kořisti. Výdaje byly vynakládány především na vojsko, veřejné stavby a správu, které byly hrazeny především z královského jmění, popřípadě z pronájmu staveb či jejich používání. V pozdější době se k financování zmíněných výdajových položek začíná užívat výnosů z tributů³ a cel.

Výhradně naturální povahu měly daně, které byly vybírány ve **starém Egyptě**. Daně zde byly vyměřeny z odvodů výtěžků, které plynuly z půdy nebo výrobků.

Daně ve **starém Řecku** plnily úlohu dobrovolné platby. Ostatní daně, které byly příjmem a plynuly do pokladny např. daně z prodejů či cel, byly propachtovány⁴. Významné úlohy v pozdějším vývoji hospodářství nabyl tribut, který se později přeměnil v pozemkovou daň. Mezi další odvody odváděné obyvatelstvem byly poplatky související s držením dobytka, poplatky za možnost vlastnictví otroka, poplatky při narození syna aj.

Možnost hospodařit s veškerým majetkem obyvatel podrobených zemí se uplatňoval v **Římě**. Dobyté země byly okupovány a následně byl získaný majetek přidělován římským občanům. V případě, kdy občan dobyté země odmítl podrobit svůj dosavadní majetek Římu, který mu byl ponechán v držbě, byl nucen odvádět dávky, které byly v naturáliích. Tyto příjmy však často nebyly dostatečné, proto dochází k zavedení tributu. Tribut se tak stává povinností pro všechny obyvatele dobytých území, avšak u římských občanů byl tribut půjčkou, který se vracel (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

³ tribut = (latinsky tributum) znamená placení daně jiným panovníkům. Tributů byly placeny poraženým státem ve válkách svému pokořiteli. Tributem je také nazývána přímá daň panovníkovi v antickém Římě

⁴ pacht = je pronájem zemědělské půdy a zemědělských objektů. Pachtýřem byl zemědělec, který měl pronajatou půdu ze které odváděl finanční prostředky, tzv. pachtovné

2.2.1 Feudální společnost

V tomto období dějin měly daňové odvody také jen podpůrnou úlohu a to z toho důvodu, že potřeby feudálního státu se obvykle týkaly jen panovnického dvora. Daně se formou tributů či sbírek vybíraly v případě válečného tažení nebo financování obrany území. V průběhu vývoje se začínají vytvářet nové druhy daní, které získávají podobu peněžního odvodu. Dochází i ke vzniku výjimek z placení daní a to v mnoha státech, kde jsou často od daně osvobozeny církve a šlechta.

Za první daně lze považovat čtyři druhy odvodů:

- **domény** – znamenají odvody z výnosů z hospodaření na zemědělských a lesních pozemcích panovníka, které byly ve většině případů v naturáliích,
- **regály** – jsou poplatky za propůjčení práv náležející výlučně panovníkovi. Za takové právo se považovalo právo těžby nebo vaření piva, později také právo razit mince. Dochází tak ke vzniku regálu horního, solního, mincovního nebo také celního, který představuje v mnoha státech až jednu čtvrtinu celkových příjmů,
- **kontribuce** – vzniká ve 12. století a je předchůdcem přímých daní. Vybíraly se rovněž jen mimořádně a jejich zvláštnost tkvěla ve způsobu vybírání a to, že vybírání bylo založeno na repartiční metodě. Tato metoda spočívala v tom, že povolená částka schválená panovníkem se rozdělila na jednotlivá panství, ta ji dále rozvrhla na obce a ty na jednotlivé poplatníky nebo skupiny poplatníků (např. cechy). Právo povolovat kontribuce bylo základním politickým právem šlechty,
- **akcízy** – byly první formou nepřímých daní. V podstatě šlo o daň vybíranou při oběhu zboží, anebo o daň obchodovou. Akcízy se vyskytovaly ve funkci jako spotřební daně, které postihovaly jednotlivé druhy komodit. Výše daně se řídila množstvím nebo užitnou hodnotou. Existovaly spotřební daně z mnoha komodit, můžeme si uvést jako příklady daně z nápojů, dobytka, sukna, soli, mýdla, piva, svíček apod.

Feudální období je předpokladem pro vznik nových profesí. Vzniká nová profese daňového pachtýře, jehož jediným příjmem je příjem odvozený z velikostí výběru daní. Jeho snahou tedy bylo omezovat daňové nedoplatky, popřípadě daňové úniky. Daňový pachtýř získal od panovníka za úplatu licenci, která ho opravňovala k výběru daní, a to buď na výběr jedné daně (daňový pacht) nebo na výběr všech daní (generální pacht). Pozdní feudalismus položil základy vzniku katastrů, tedy seznamu nemovitostí (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

2.2.2 Daně v období liberalismu

Hlavní snahou liberalismu je snižování zásahů státu do ekonomiky, což by vedlo ke snížení daňového zatížení. Avšak v tomto období dochází k růstu úlohy státu, což má za následek zvýšení daňového břemene, jelikož stát potřebuje více finančních prostředků pro neustále se zvětšující počet svých resortů, do kterých stát zasahuje. Daně zde získávají již podobu, jakou známe z dnešní doby, tudíž jsou již pravidelnou platbou, dále jsou hlavním zdrojem příjmů státního rozpočtu a také platbou povinnou pro všechny ekonomické subjekty.

V období liberalismu dochází ke vzniku první systematické daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Přímé daně se rozčlenily na dva typy daní, a to na daně výnosové a důchodové. Důchodová daň začíná být důležitou v anglosaské oblasti, kde poprvé vzniká již v roce 1799, avšak stále největší roli na výnosu státního rozpočtu zde mají akcízy a cla (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

2.2.3 Daně na přelomu 19. a 20. století

Daně v tomto období, respektive výnosy z daní, začínají být používány i pro dosažení cílů sociální politiky. Nastává řada daňových reforem. Spotřební daně byly většinou vybírány pouze u lihu, petroleje, cigaret, cukru, čaje a kaka. Jsou řešeny poznatky týkající se problému daňových úniků a to, že zatímco u zaměstnanců jsou daně vybírány ze mzdy (možnost daňových úniků je minimální), u firem dochází ke zdanění až na základě daňového přiznání, kde v případě špatné kontroly může dojít k falšování výsledku hospodaření.

K růstu daňové kvóty dochází v **období mezi světovými válkami**, přičemž její výše atakovala hranici 30 % HDP. Důvod tohoto zvýšení byl prostý, snaha států získat finanční

prostředky na obnovu ekonomiky. Dochází opět k vybírání daní ze zboží nezbytného charakteru. Objevují se také tzv. válečné daně a majetkové dávky, jež byly stanoveny pro nejbohatší vrstvu obyvatel státu. Přípravy na válku a hospodářská krize vzaly za své, stanovují se přírážky na různé daně, zvyšují se akcízy (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Po druhé světové válce můžeme z hlediska vývoje daní rozdělit období v zásadě na tři etapy. Jedná se o období 40. až 60. let, 70. až 90. let a období současnosti.

- 40. až 60. léta jsou charakterizována jako období, kdy je kladen důraz na stabilizaci daní a snahy o harmonizaci na mezinárodní úrovni. Daňové zatížení rostlo a v mnoha státech činila celková daňová kvóta 50 % hrubého domácího produktu. Důležitým aktem pak byla směrnice z roku 1967 Rady Evropského společenství, která zaváděla daň z přidané hodnoty do zemí EHS
- 70. až 90. léta jsou v duchu stimulace nabídky, což se projevovalo snižováním daní. Daň z přidané hodnoty se zavádí do daňových systémů dalších zemí a v roce 1977 je uvedena v platnost směrnice, díky níž dochází k harmonizaci daně z přidané hodnoty v zemích Evropské unie
- V současnosti se projevuje trend ve zvyšování podílu nepřímých daní na daňových výnosech. Dochází k prohlubování spolupráce v oblasti omezení daňových úniků. Od roku 2007 nabyla účinnosti Směrnice 2006/112/EC o jednotném systému DPH v zemích EU

2.2.4 Vývoj daní na území ČR do roku 1993

Historicky první daně

V českých zemích se objevuje první zmínka o daních z 10. století, z doby vlády Václava. V tomto období hrají daně pouze roli dobrovolné platby. Až s příchodem knížete z rodu Přemyslovců Boleslava I., mladšího bratra Václava, dochází k zavedení tzv. daně míru, která byla daní povinnou. Za první majetkové daně lze považovat daně z obdělávaných pozemků a městských domů, přičemž první vznik těchto daní datujeme od 12. století.

U těchto daní platilo rozdělení na trojí lid, tím pádem šlechta a ani církev daně neplatila.

Zvyšování potřeb státu, kterému rostly nové povinnosti, vedlo v 16. století k vývoji berní soustavy. Za první náznak české daňové soustavy lze považovat rok 1517, kdy dochází ke stanovení daně z majetku a z výnosu kapitálu. Tři přímé (majetková, z hlavy a z příjmu) a dvě nepřímé (z piva, z vína) daně existovaly již v roce 1522. V roce 1534 dochází k upuštění od výběru daně majetkové, povoluje se tedy daň nepřímá a to v podobě daně z prodejů v zemi. Tato daň měla být placena z prodeje movitých statků a zároveň byla spojena se cly vázající se na vývoz a dovoz komodit, mezi něž patří např. pivo, víno, olej apod. Daň z prodejů však vyvolala velkou nevoli, jelikož daňově zatěžovala nejvíce poddané a městský stav. Díky velkému odporu měst vůči této dani byla daň zrušena.

Rok 1569 byl rokem, kdy dochází k prvnímu pokusu o sestavení českého katastru, jenž by umožnil vybírat daň z hlavy od všech obyvatelů země.

Zvýšené finanční nároky a zavádění dalších daní bylo způsobeno úpadkem hospodářství a to s příchodem třicetileté války. Zavádí se nové daně na ryby či dobytek, který je určen na porážku, v podstatě se jedná o daň z masa. Jednalo se především o předměty, u nichž je snadné vybírání a kontrola daně. Tento systém nepřímých daní byl důležitý zejména v tom, že byl základem, k němuž byly postupem času připojovány další daně. Spolu s daní domovní tvořily nejpodstatnější pilíře tehdy české daňové soustavy. Na změně daňového systému se beze sporu podepsaly důsledky třicetileté války. Po zkušenostech ze západoevropských zemí se kladl větší důraz na akcízy, které se vztahovaly i na sýr nebo máslo.

Země pod vládou Habsburků v první polovině 18. stol. měly odlišné daňové právo. S příchodem vlády Marie Terezie a Josefa II. dochází k odstraňování těchto daňových nerovnoměrností. Existují zde dva typy daní, kde výtěžek z těchto daní byl použit na úhrady vojenských potřeb. První daní byla daň řádná, tehdy známá jako *militaire ordinarum*, jež byla daní povinnou, a která postihovala výtěžky půdy (v držení měšťanů a poddaných). Druhou daní byla naopak daň dobrovolná, a to *militaire extraordinarium*, kde výtěžky byly z půdy vrchnostenské. Koncem 18. stol. byly hlavní pilíře daňové soustavy tvořeny pozemkovou daní, která „prošla“ novou reformou, kde Josef II. odňal církvi a šlechtě právo neplatit tuto daň, dále byla daňová soustava tvořena daní úrokovou, třídní (podle příjmu), daněmi nepřímými a clem.

V roce 1829 je daň z potravin a daň ze soli a z tabáku sloučena do všeobecné potravní daně. Tato daň dělila obce na dvě kategorie, na tzv. uzavřená města a na ostatní města, tedy venkov. Uzavřenými městy byla ta města, kde daňové subjekty byly poměrně rozsáhlé (např. víno, pivo, dobytek, maso, obilí, mouka atd.). V ostatních městech podléhalo dani jen víno,

maso a dobytek. V roce 1848 bylo zřízeno ministerstvo financí. Nejdůležitější daní se stává všeobecná daň potravní, z níž byly postupem času některé výrobky vyjmuty a následně zařazeny jako samostatné daně např. pivo, olej a víno (Šíroký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Daňový systém Československé republiky v letech 1918-1938

V tomto období nebyla snadná správa daní. Během války byla ochromena činnost většiny finančních úřadů, a také samotní úředníci často konali vojenskou službu. Zbytek personálu se staral o zásobovací agendu. Od samotného vzniku první republiky byla velká snaha o sjednocení daňového systému, neboť na Slovensku a Podkarpatské Rusi byl systém daní odlišný.

Československá republika přijala daňový systém Rakouska-Uherska. V roce 1918 daňovou soustavu v ČSR tvořily dávky přímo vyměřované a dávky nepřímo vyměřované. Do dávek přímo vyměřovaných byly zahrnuty především majetkové a osobní přímé daně (daň důchodová, výnosová).

Léta 1920-1927 byla význačná pro vývoj nepřímých daní. Dochází k zavedení všeobecné daně nápojové, daně z masa, motorových vozidel aj. V roce 1927 proběhla daňová reforma. Do systému nepřímých daní byla zahrnuta daň z obratu, přepychová daň a akcízy.

Přepychová daň – která řeší dodávky a dovoz přepychových předmětů jako např. datlí, banánů, ananasů, lanýžů nebo také kožešiny, luxusní nábytek, luxusní kosmetiku aj. Daň se skládala ze tří sazeb. Základní sazba činila 10% a 12%, sazba snižená pak měla hodnotu 2% při dovozu věcí pro vědecké, léčebné nebo bohoslužebné účely.

Spotřební daně nápojové – jsou rozděleny na nápoje, které obsahují alkohol (pivo, víno, šumivá vína) a na jiné nápoje (sodová a minerální voda).

Spotřební daně na jiné potraviny – především na daň z cukru, daň z masa, a nebo tzv. potravní daň na čáře, která „*platí pro tzv. uzavřená města Prahu, Brno a Bratislavu, předmětem daně je doprava vyjmenovaných, většinou luxusních potravin do obvodu měst.*“ (Šíroký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008 str. 41).

Spotřební daně na jiné spotřební předměty – to jest daň ze zapalovadel, daň z minerálních olejů, daň z uhlí, daň z motorových vozidel aj.

Během obsazení Československa Německem dochází k přerušení vývoje berního práva. Zřízení Protektorátu Čech a Moravy vedlo k výkonu daňového práva ve shodě s potřebami Říše. Období druhé světové války nezaznamenalo nijak zásadní změny v oblasti daní, došlo jen k upravení přírážek jednotlivých daní a také byla zrušena přepychová daň (Šíroký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Daňový systém Československé republiky v letech 1945-1992

K odstranění škod způsobených válkou byl vydán z roku 1946 zákon o dávce majetku, neboli milionářská dávka, která byla jedinou úpravou daňového práva v období po druhé světové válce. Zásadní změnou byla pak reforma v roce 1948, která zavedla daň zemědělskou a místo všech spotřebních daní daň všeobecnou. Leden 1954 byl pak ve znamení další reformy, kdy se daňový systém začal dělit na dvě části: daně uvalené na podnikovou sféru a na obyvatelstvo.

Podniky byly daňově zatíženy příliš vysoko. Sazby daně ze zisku se lišily dle jednotlivých odvětví nebo druhů vlastnictví. U zdanění obyvatelstva sehrála důležitou úlohu daň ze mzdy. Míra zdanění byla odlišná podle druhu příjmu nebo se také určovala podle pohlaví, věku, odborářské činnosti atd.

Rok 1966 znamenal změnu, neboť měl přinést zvrat a to v podobě ubírání se k intenzivnímu rozvoji národního hospodářství, kde mělo dojít k podstatným změnám v ekonomických podmínkách. V roce 1972 pokračoval proces upevnění autority plánu v řízení národního hospodářství.

V roce 1989 bylo stanoveno, aby stávající soustava daní nebyla reformována, nýbrž aby byla vytvořena daňová soustava zcela nová. A tak byla 1. ledna 1993 vytvořena nová daňová soustava. Dochází tak k mnoha redukcím sazeb. Základní rysy soustavy z roku 1993 jsou zachovány i v současné době (Šíroký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

2.2.5 Historie spotřební daně

Daně ze spotřeby vznikají již v období feudalismu. Původně měly naturální charakter a až s příchodem vzniku peněžního hospodářství nabývají peněžní podoby. Základem spotřebních daní byl postih obratu a zisku obchodníka. Dochází však k přesunu daní do cen, kdy se skutečnými plátcí stávají spotřebitelé. Za první spotřební daně lze považovat tzv. regály (viz 2.2.1 Feudální společnost). Později se objevují akcízy, jako modernější forma regálů. Obecně lze říci, že se vývoj spotřebních daní ubíral dvěma směry. Jako první směr byl vznik akcízů, fungujících jako daně z převodu zboží. Vzniká daň z obratu. Druhým směrem byl rozvoj akcízů ve funkci daní spotřebních, které se týkaly pouze vybraných druhů zboží (selektivní spotřební daň). Z těchto akcízů vznikly dnešní spotřební daně jednotkové. Předměty akcízů se během historického vývoje často střídaly. Cílem bylo vyloučit ze zdanění předměty nutné potřeby.

Přelom 19. a 20. století znamenal změnu u akcízů. Nejsou uplatňovány u základních komodit, ale u lihu, cigaret, petroleje, cukru, čaje, kakaa.

V současné době existuje ve většině zemí několik spotřebních daní z vybraných druhů zboží (nejčastěji minerální oleje, tabák, alkoholické nápoje). (Kubátová, 2003)

2.3 Prameny právní úpravy

2.3.1 Právní předpisy České republiky

Základní předpisy

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění zákonů č. 479/2003 Sb, č. 237/2004 Sb. Zákon o spotřebních daních nahradil dříve platný zákon č. 587/1992 Sb. zavádí novou soustavu akcízů a zejména pak odlišnou správu daní oproti stavu z let 1993 – 2003. Tato změna souvisela s harmonizací nepřímých daní s požadavky Evropské unie.

Zákon je rozdělen na sedm částí:

Část první (§ 1 - 43) obsahuje obecná ustanovení. V úvodu zákona se uvádí, že zákon zpracovává příslušné předpisy Evropských společenství. Vymezuje plátce daně, upravuje vznik daňové povinnosti a výpočet samotné sazby daně.

Část druhá (§ 44 – 131) zvláštní ustanovení obsahuje hlavy 1 – 5:

- Hlava 1 daň z minerálních olejů (§ 44 – 65),

- Hlava 2 daň z lihu (§ 66 – 79),
- Hlava 3 daň z piva (§ 80 – 91),
- Hlava 4 daň z vína a meziproductů (§ 92 – 100),
- Hlava 5 daň z tabákových výrobků (§ 101 – 131).

Část třetí (§ 132 – 134) stanovuje omezení prodeje lihovin a tabákových výrobků, zabývá se zákazem prodeje na místech, které nesplňují technické požadavky na územně technické, účelové a stavebně technické řešení staveb a které nejsou zkolaudovány k prodeji zboží nebo poskytování hostinských služeb.

Část čtvrtá (§ 134a–134k) se zabývá značkováním a barvením vybraných minerálních olejů.

Část pátá (§ 134l – 134v) se zabývá značkování u některých dalších minerálních olejů.

Část šestá (§ 135- 135i) se věnuje správním deliktům. Stanovuje, kdo se dopustí přestupku a výši sankcí za tyto přestupky. V případě přestupku u fyzické osoby je sankce maximálně 1.000.000,- Kč u právnické osoby a podnikající fyzické osoby může v některých případech dosáhnout sankce až výše 50.000.000,- Kč.

Část sedmá (§ 136 – 141) obsahuje společná a přechodná ustanovení.

Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících.

Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu).

Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů - cílem zákona je stanovení povinnosti provozovatelů potravinářských podniků, které vyrábějí nebo uvádějí do oběhu tabákové výrobky, a upravení státního dozoru nad dodržováním povinností vyplývajících z tohoto zákona a ze závazných předpisů Evropských společenství. V §12 zákon stanovuje, které suroviny mohou být k výrobě tabákových výrobků použity a také za jakých podmínek mohou být použity.

Zákon č. 221/2011 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Mrkývka, 2008).

3. Spotřební daně v EU

3.1 Charakteristika spotřebních daní

Základní rozdělení spotřebních daní

Mezi důležité funkce spotřebních daní patří fiskální funkce. Výnos ze spotřebních daní tvoří cca 10 % příjmů všech států Evropské unie. V členských zemích Evropské unie docházelo během posledních let k postupnému zvyšování spotřební daně např. u alkoholu a cigaret. Spotřeba alkoholu na osobu či počet kuřáků klesá pozvolna a pouze v některých zemích.

Spotřební daně lze rozlišit ze dvou hledisek, a to vymezením základny a místem výběru daně. Podstatou je určení rozsahu velikosti daňové základny. Spotřební daň náleží do nepřímých daní, přičemž je možné ji rozčlenit na **všeobecnou spotřební daň** a **selektivní spotřební daň**.

Všeobecné spotřební daně

Lze je nazývat také obrátovými daněmi, jelikož by měly být uloženy na celý obrat ekonomických subjektů a měly by také postihovat všechny výdaje spotřebitelů. Všeobecné spotřební obrátové daně je možné dále vymezit na jednorázové a vícetázové daně. **Jednorázové daně** jsou uvaleny v jedné fázi výroby a distribuce určitého výrobku. Jedná-li se o vyskladnění výrobku od výrobce do velkoobchodu, pak hovoříme o výrobové dani. **Daně vícetázové** jsou ukládány ve všech částech výroby a prodeje komodity. Není-li možné odpočítat si z celkové daňové povinnosti částku daně, hovoříme o dani z obrátu. Naopak, je-li možný odpočet daně, tak se jedná o daň z přidané hodnoty (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Myšlenka o **dani z přidané hodnoty** vznikla po druhé světové válce, kdy jako první ji začíná užívat Francie. V následujících letech je daň implementována do daňových soustav Dánska a Německa. V současné době se DPH vybírá zhruba ve 120 zemích světa. Tvoří jeden z nejdůležitějších příjmů státního rozpočtu. DPH vychází ze zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Uplatňuje se základní sazba daně a snížená sazba daně (u základních potravin, knih, novin atd.).

Předmětem daně je:

- dodání zboží nebo převod nemovitosti nebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani,
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani,
- pořízení zboží z jiného členského státu EU uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani a pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

K nevýhodám DPH patří velká administrativní náročnost týkající se samotné evidence, její přímá vazba na možnost ovlivnit cenovou hladinu. Také samotný způsob stanovení daně vyžaduje vedení přesného účetnictví. DPH má zajisté vliv na cenu komodit na trhu. Zvýší-li se sazba daně o určité procento, vyvolá tato změna zvýšení inflace v celé ekonomice. Se zavedením DPH existuje tedy obava ze zvýšení inflace. Rozvojovým zemím proto není doporučováno zavedení DPH. Osoby povinné k dani jsou fyzické nebo právnické osoby, které uskutečňují ekonomickou činnost. Za takovou činnost se považuje aktivita obchodníků, výrobců, zemědělců, poskytování služeb atd., dále osoba povinná k dani, jejíž obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1.000.000,- Kč a další plátcí uvedení v zákoně o dani z přidané hodnoty.

Tabulka č. 3.1

Vývoj sazeb DPH v České republice

	Základní sazba daně	Snížená sazba daně
od 1. 1. 1993 do 31. 12. 1994	23 %	5 %
od 1. 1. 1995 do 30. 4. 2004	22 %	5 %
od 1. 5. 2004 do 31. 12. 2007	19 %	5 %
od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2009	19 %	9 %
od 1. 1. 2010	20 %	10 %

Zdroj: České noviny, (<http://www.ceskenoviny.cz/eu/zpravy/dph-v-cesku-a-v-ostatnich-zemich-eu/425338>), vlastní úprava

Od 1. ledna 2012 však došlo ke zvýšení snížené sazby DPH a to z 10 % na 14 %. Základní sazba zůstává na 20 %. Od roku 2013 má dojít ke sjednocení sazeb a to na 17,5 %. Otázka sjednocení sazeb však ještě není uzavřená, tudíž mohou nastat i další změny.

Dne 11. dubna 2012 bylo vládou České republiky schváleno zvýšení sazby DPH, kdy v letech 2013 a 2014 dojde ke zvýšení sazby DPH o procento na 21 % a 15 %. Mezi firmami však toto zvýšení vyvolalo smíšené reakce. Např. výrobci aut tak čekají zvýšení provozních nákladů a také např. firmy ve stavebnictví očekávají prohloubení propadu ve stavebnictví.

Sazby DPH všech členských zemí EU jsou uvedeny v příloze č. 1

Tabulka č. 3.2

Sazby DPH ve vybraných zemích EU (ke dni 20.2.2012)

Stát	Základní sazba daně	Snížená sazba daně
Belgie	21 %	6 a 12 %
Dánsko	25 %	-
Polsko	23 %	5 a 8 %
Slovensko	20 %	10 %
Velká Británie	20 %	5 %
Německo	19 %	7 %

Zdroj: „Daně a Evropa“ (<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/>), vlastní úprava

Systém VIES

Znamená elektronický systém pro výměnu informací v oblasti DPH. Tento systém byl zaveden pro přesnější kontrolu případných daňových úniků. Slouží ke kontrole uplatňování nároku na osvobození od DPH a to při dodání zboží do jiného členského státu Evropské unie. Na internetových stránkách Evropské komise je možné zadat příslušnou členskou zemi a daňové identifikační číslo (DIČ) objektu. (Příloha č. 2)

Selektivní spotřební daně (akcízy)

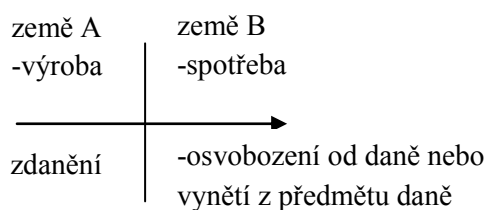
Skupiny výrobků, které podléhají všeobecné spotřební dani jsou navíc podrobeny další selektivní spotřební dani. Akcízy společně s daní z přidané hodnoty postihují spotřebu vybraných výrobků, ať jde již o výrobky vyrobené v tuzemsku nebo v zahraničí, které jsou do tuzemska dovezeny. Prodejní cena výrobku se pak vypočte jako firemní náklady plus zisk výrobce, k tomu přičteme spotřební daň a získáme základ pro výpočet DPH. K základu DPH připočteme samotnou daň z přidané hodnoty, výsledkem je cena včetně daně, ke které se ještě přičte marže prodejce. Tyto sumy pak představují konečnou cenu pro spotřebitele. V současné době jsou v ČR uplatňovány akcízy z minerálních olejů, z lihu, z piva, z vína a meziproduktů a z tabákových výrobků. Plátcem daně je provozovatel daňového skladu (viz kapitola 4.3). Správa daní je vykonávána celními orgány. Akcízy jsou zahrnuty v základu pro výpočet daně z přidané hodnoty, proto tedy významně zatěžují zdaňovanou komoditu (Široký, Daňová teorie s praktickou aplikací, 2008).

Princip země výroby

Hlavním cílem tohoto principu je zdanit výrobek v té zemi, ve které byl vyroben. **Výhodou pro stát výroby** je jednoznačně daňový výnos, který plyne z prodeje výrobku ve vlastní zemi, ale také i z exportu do ostatních zemí. Další výhodou je, že není nutné vymezovat odlišná pravidla pro vnitrostátní a mezistátní dodání výrobku, to má za následek jednoduchost daňového systému, omezení nákladů v administrativě a také minimalizace daňových úniků. Za **výhodu na straně státu spotřeby** lze považovat absenci složitého procesu přiznávání dovezeného výrobku, což znamená úsporu administrativních nákladů. Naopak **nevýhodou pro stát spotřeby** je to, že zákazník ze země spotřeby nakoupí výrobek s daní státu, ve které byl výrobek vyroben. Výše daňových sazeb je rozdílná, tudíž není možné zabezpečit stejnou výši daňového zatížení, proto se daň zpravidla stává faktorem ovlivňující velikost ceny pro spotřebitele. Za nevýhodu se dá také považovat závislost státu na „dovozu“ (dopravě) výrobku, tím přichází stát o významnou část daně.

Princip země původu (výroby) je však v současné době v členských státech EU využíván jen okrajově. Omezuje se na výrobky pořízené fyzickými osobami, které slouží pro jejich osobní potřebu a to vyjma podnikání (Svátková, 2009).

Princip země výroby lze znázornit následovně:



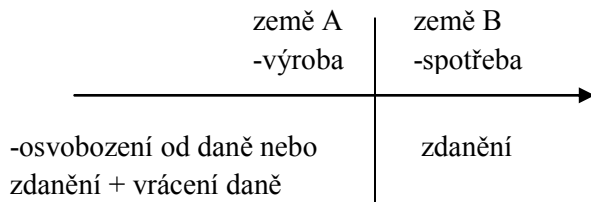
Princip země určení - spotřeby

I zde je určen hlavní cíl, zdanit výrobek v zemi, ve které byl dodán. **Výhodou pro stát spotřeby** je získání daňového výnosu, kde daň plní fiskální funkci. Na straně druhé je **nevýhodou pro stát spotřeby**, která přináší rizika. Může existovat riziko, kdy dovážející osoba nechce výrobek přiznat ke zdanění, z této věty je jasné, že systém může být náchylný na daňové úniky. Tento problém se navíc prohloubil, díky odstranění celních hranic mezi členskými státy EU, neboť celní hranice představovaly hlavní kontrolu. Namísto celních hranic došlo ke zřízení kontrolního systému EMCS⁵.

Základní princip ve výběru spotřebních daní v Evropském společenství je právě princip země spotřeby. Tento princip u spotřebních daní je využíván při dodání výrobků FO nebo PO v rámci podnikání, kdy mohou nastat situace, jako je **dodání** výrobku mezi dva podnikatele a to z jiných členských států EU nebo ze třetí země. Dále také **zaslání** výrobku fyzické osobě podnikatelem z jiného členského státu EU nebo ze třetí země.

⁵ EMCS = (Excise Movement and Control System). Elektronický systém pro kontrolu přepravy a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. Cílem bylo od 1. dubna 2010 nahradit průvodní doklady v papírové podobě elektronickými (rozhodnutí EP a ER č. 1152/2003/ES)

Princip země spotřeby lze znázornit následovně:



U spotřebních daní může dojít ve výjimečných případech ke **dvojímu zdanění** výrobku. Taková situace nastane, když se principy popsané výše, tedy princip země výroby a princip země spotřeby „střetnou“ v jednom stejném výrobku. Tento stav vzniká např. nepředložením dokladů o zaplacení spotřební daně v tuzemsku (Svátková, 2009).

Zdaňovací období a splatnost daně

Zdaňovacím obdobím je jeden kalendářní měsíc. Plátcí, kterým vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit jsou povinni podat daňové přiznání samostatně za každou daň celnímu úřadu, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla. Povinnost daň zaplatit (splatnost daně) je do 40 dnů po skončení zdaňovacího období (Marková, 2012).

Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit

„Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky.“ (viz § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních).

Je účelné vysvětlit si pojem **volný daňový oběh**. Tímto termínem je myšlen oběh, ve kterém se vybrané výrobky pohybují mimo režim osvobození od spotřební daně. Dalším termínem je **uvedení výrobku do volného daňového oběhu**, což znamená:

- každé vyjmutí výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- každou výrobu vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně,
- každý dovoz vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně.

Jako zajímavost můžeme zmínit odlišnou situaci u tabákových výrobků. Jak jsme si již řekli, povinnost daň zaplatit vzniká s okamžikem uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Avšak u tabákových výrobků je tento okamžik navázán na den odebrání tabákových nálepek od celního úřadu. Tabáková nálepka musí být nalepena na obal výrobku již ve výrobním procesu (z technických důvodů), je tak nalepena ještě před prodejem konečnému spotřebiteli. Tato situace je však jakýmsi formálním aktem a nemá žádné daňové důsledky.

Existují i další situace vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Je možné tyto situace rozdělit na situace spojené s dovezením výrobku z jiného členského státu EU nebo ze třetí země a na situace, které se vyskytují v praxi pouze okrajově.

Povinnost daň přiznat a zaplatit při **dovozu výrobku z jiného členského státu EU nebo třetí země** vzniká „*dnem, kterým PO nebo FO přijala v rámci svého podnikání v tuzemsku výrobek, jenž jí byl dodán osobou z jiného členského státu EU.*“ (Svátková, 2009 str. 98). V tomto případě je nutností, aby byl výrobek v jiném členském státě uveden do volného daňového oběhu. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také ve dvou dalších případech, a to „*dnem, kterým FO v postavení občana přijala v tuzemsku výrobek, jenž jí byl zaslán osobou z jiného členského státu EU.*“ (Svátková, 2009 str. 98). V poslední řadě dnem, kterým výrobky byly propuštěny do celních režimů.

Povinnost daň přiznat a zaplatit v situacích, **které jsou svojí četností a daňovým výnosem okrajové**, vzniká okamžikem:

- ztráty či znehodnocení výrobku v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně během dopravy výrobku.

vzniká dnem:

- použití výrobku pro vlastní spotřebu,
- odejmutí povolení k provozování daňového skladu a další situace (viz § 9 zákona o spotřebních daních).

Osvobození u spotřebních daní

Existují dva typy osvobození u spotřebních daní, podmíněné osvobození a osvobození trvalé. **Podmíněné osvobození** od daně je časově omezené osvobození výrobku od spotřební daně, které trvá po dobu:

- umístění výrobku v daňovém skladu,
- přepravy výrobku mezi dvěma daňovými sklady,
- přepravy výrobku z daňového skladu oprávněnému příjemci.

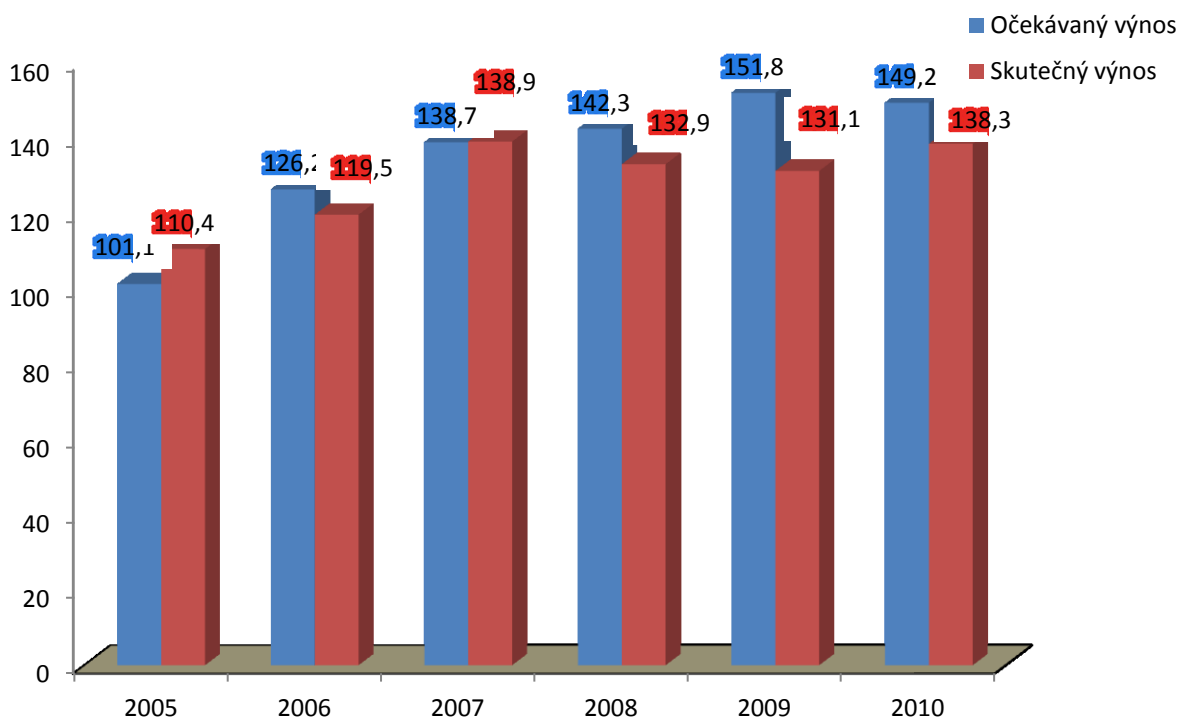
Výrobky, které nejsou začleněny v podmínkách zmíněných výše, se nacházejí ve volném daňovém oběhu. Vybrané výrobky v daňovém skladu se tedy nacházejí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (daňovému skladu je věnována kapitola 4.3). Jak je již známo, každé pravidlo má své výjimky. I zde existuje výjimka, kdy je umožněno umístění výrobku v daňovém skladu, který není uveden do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jinak řečeno, v nově založeném daňovém skladu je možné skladovat výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu, avšak uskladnění výrobků je přípustné po dobu šesti kalendářních měsíců (Svátková, 2009)

Trvalé osvobození od spotřební daně je platné pro výrobky, které jsou dovezeny ze třetí země, pokud se však na ně vztahuje osvobození od dovozního cla. Tento případ je v praxi nejčastějším. Osvobození od dovozního cla se například netýká alkoholických a tabákových výrobků, to znamená, že uvedené výrobky budou podléhat dovoznímu clu i spotřební dani. Od daně jsou také osvobozeny výrobky dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od DPH, dále výrobky dopravené z území jiného členského státu EU (pro

ozbrojené síly NATO, pro osoby používající výsad a imunit) a v poslední řadě výrobky nakoupené státními a jinými orgány státu v době vyhlášení ohrožení státu (Svátková, 2009).

Graf č. 3.1

Celkové výnosy spotřební daně v České republice v roce 2005-2010 (v mld. Kč)

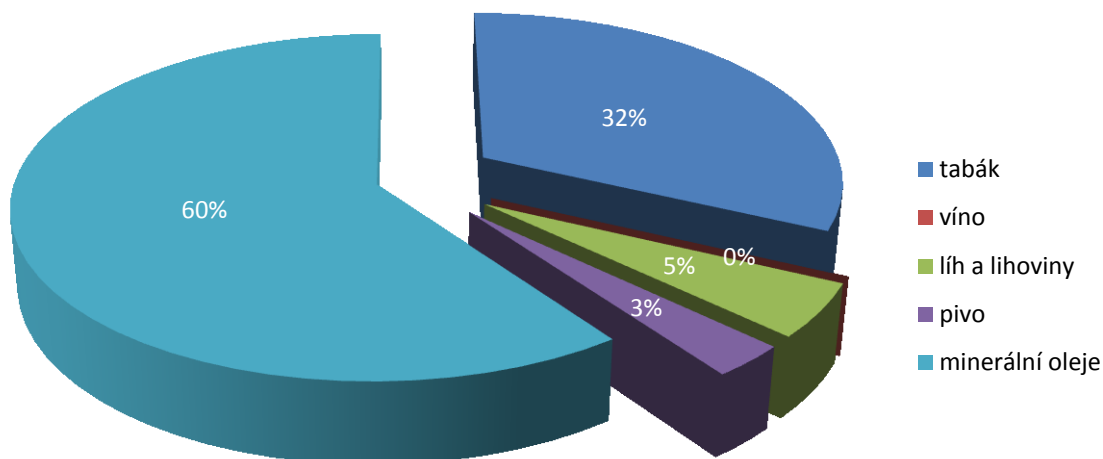


Zdroj: Výroční zpráva Celní správy ČR (2010), vlastní zpracování

Ve výnosech znázorněných v grafu č. 3.1 je od roku 2008 zakomponován také výnos z ekologických daní. V souladu s podmínkami členství České republiky v Evropské unii vznikla ČR povinnost zavést daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Tato povinnost vznikla k 1. lednu 2008 a daně vyjmenované výše jsou souhrnně nazývány jako ekologické daně. Předmětem ekologických daní je elektřina, zemní plyn a pevná paliva (černé uhlí, hnědé uhlí, koks). Povinnost zavést ekologickou daň, která byla zpracována do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, určila směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.

Graf č. 3.2

Podíl vybraných produktů na celkovém výnosu spotřební daně za rok 2010



Zdroj: Zůstatky na účtech Celní správy ČR dle výpisu z ČNB ke dni 31. 12. 2010, vlastní zpracování

V grafu č. 3.2 je nulová hodnota u spotřební daně z vína zapříčiněna tím, že se daň z vína v České republice nevybírání. Tato skutečnost se však v následujících měsících může změnit. (viz kapitola 3.2 Typy spotřebních daní)

3.2 Typy spotřebních daní

V krátkosti si nyní rozebereme jednotlivé výrobky. Spotřební daně (akcízy) se vztahují na vybrané výrobky, mezi které patří:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky.

Minerální oleje jako předmět spotřebních daní

Patří mezi nejkomplikovanější předmět spotřebních daní a to hned z několika důvodů. Jedná se totiž o nejpočetnější skupinu vybraných výrobků. Předmětem daně totiž nejsou jen samotné výrobky, ale také směsi nebo směsi s dalšími výrobky, které mají přesně definované technické parametry. Jako předmět spotřební daně z minerálních olejů můžeme uvést např. motorovou naftu, kerosin⁶, odpadní olej, rašelina, vazelína, parafín atd. Oleje uvedené v zákoně o spotřebních daních v § 45 (odstavec 1) jsou vždy předmětem daně, pokud jsou užívány za účelem pohonu motorů nebo výroby tepla, které podléhají zdanění. Je-li použití olejů jiné (např. použití benzínu jako surovina pro výrobu ředidel), jsou od daně osvobozeny (podmínka zvláštního povolení). Další osvobození od daně je uvedeno v jednotlivých odstavcích § 45 zákona o spotřebních daních.

Povinnost daň přiznat a zaplatit je platná pro plátce, kteří:

- použili nebo prodali jakýkoliv výrobek pro pohon motorů s výjimkou olejů, které jsou předmětem daně ze zemního plynu,
- použili nebo prodali aditiva do minerálních olejů,
- použili nebo prodali olej s nižší sazbou daně pro účely, ke kterým se váže vyšší sazba daně,
- a další situace.

Směrnice č. 2003/96/EC ze dne 27. října 2003 stanovuje minimální sazby spotřební daně a to v celé Evropské unii, tyto sazby jsou následující:

- bezolovnatý benzín 359 EUR za 1000 l
- benzín 421 EUR za 1000 l
- nafta 302 EUR za 1000 l
- LPG 125 EUR za 1000 l

⁶ kerosin = je bezbarvá hořlavá uhlovodíková kapalina podobná naftě. Používá se jako palivo

Spotřební daně z minerálních olejů se ve své výši liší dle typu benzínu. Pro současnost jsou typické velké rozdíly v míře pohonných hmot mezi členskými státy Evropské unie. Nejvyšší spotřební daň u benzínu je v Německu, Nizozemí a ve Velké Británii. Nejnižší je pak např. v Rumunsku, Slovinsku nebo v Řecku. Hlavní problémem je intenzivní využívání přírodních zdrojů a také skutečnost, že cena pohonných hmot ovlivňuje chod celé domácí ekonomiky každého státu. Až příliš velké zvýšení cen pohonných hmot vede k růstu cen nákladů a také k poklesu kupní síly obyvatelstva. Samotnou výši pohonných hmot neovlivňuje jen cena ropy na celosvětových trzích, ale i výše spotřební daně a DPH (Svátková, 2009).

Lih jako předmět spotřebních daní

Předmětem daně je lih obsažený ve výrobcích, které obsahují více než 1,2 % lihu. Zde však neřadíme pivo a víno (pokud procento obsaženého lihu není větší jak 22 %), neboť jsou předmětem jiných spotřebních daní. Procento udává, kolik lihu je ve výrobku obsaženo. Velkou tradici v ČR má taky pěstitelské pálení. Jedná se o malovýrobu, kdy je nutné splnit určité povinnosti stanovené zákonem. Pěstitelské pálení je daňově zvýhodněno, kdy daň je zhruba až poloviční ve srovnání se spotřební daní z lihu. Plátcem daně jsou osoby, které nakoupily nebo dovezly lih a lihové výrobky osvobozené od daně (např. lih určený pro výrobu potravin nebo k výrobě farmaceutických výrobků). Dále jsou plátcem daně osoby, které skladují lih ve větším množství (množství přesahující osobní spotřebu) nebo ho uvádějí do volného daňového oběhu (Svátková, 2009).

Spotřební daň z lihových výrobků je nejvyšší především v severských státech Evropy, tedy ve Švédsku, Finsku a Dánsku. Mezi země s nejnižší spotřební daní řadíme Bulharsko, Kypr, Slovinsko nebo Rumunsku. Směrnice č. 92/84/EEC udává, že daň nesmí být nižší než 550 EUR na hektolitr čistého alkoholu.

Konečné ceny lihovin pro spotřebitele se liší. Záleží totiž také na konkrétním nápoji. Ve Švédsku, Finsku a Dánsku je alkohol dražší o více než 220 %, než jaký je cenový průměr za Evropskou unií. V těchto cenách se odráží především vysoká spotřební daň a DPH. Naopak tradičně nejlevnější lihoviny jsou v Bulharsku a Rumunsku. Větší rozdíly však najdeme u vína a piva. Jižní státy Evropské unie jakožto Francie, Itálie, Španělsko, Řecko, Portugalsko jsou tradiční výrobci vín a víno je v těchto zemích lidovým nápojem. Tento fakt se odráží v rozdílném zdanění vína v těchto zemích.

Pivo jako předmět spotřebních daní

Pivo s obsahem alkoholu větším než 0,5 % a směs piva s nealkoholickými nápoji s obsahem alkoholu větším než 0,5 % jsou předmětem daně. Pivo, které obsahuje menší procento alkoholu (tedy méně než 0,5%) není předmětem daně. Je účelné si objasnit, že pivo označené jako „dvanáctka“ neobsahuje 12 % alkoholu, avšak „pouze“ 4-5 % alkoholu. To samé platí i pro „desítku“, jejíž procento alkoholu se pohybuje kolem 3-4 %. Pivo je vyráběno v pivovarech, které je možné vymezit na:

- malé nezávislé pivovary – jsou takové, kde roční výroba nepřekračuje 200 000 hl. Musí splňovat technologické požadavky na výrobu. Pivovary je možné rozčlenit do pěti velikostních skupin, kde toto rozčlenění má dopad na velikost vypočtené daně,
- pivovary, které nejsou malými nezávislými pivovary, logicky zde řadíme pivovary světových značek, kde roční výroba piva překračuje 200 000 hl. (Svátková, 2009).

Pivo je také možné vyrábět nejen průmyslově, ale i v zařízení pro domácí výrobu. V tomto případě, tedy kdy pivo slouží výlučně pro osobní spotřebu, je pivo od daně osvobozeno. Plátcem daně není fyzická osoba, která vyrábí pivo jen pro domácí spotřebu a která splňuje pět podmínek stanovených zákonem.

Víno a meziprodukty jako předmět spotřební daně

Předmětem daně jsou vína a meziprodukty s obsahem alkoholu větším než 1,2 %, ale ne větším než 22 % alkoholu. Vína, jež překročí hranici 22 % alkoholu, se stávají předmětem daně z lihu. Naopak vína, která nedosáhnou hranici 1,2 % alkoholu, nejsou předmětem spotřební daně. Víno je možné rozdělit dle řady kritérií jako např. podle barvy, druhu, obsahu cukru atd. V ČR je víno od této spotřební daně osvobozeno. Řadíme se tak k dalším zemím jako je např. Itálie, Španělsko nebo Německo kde je nulová spotřební daň na víno. V této oblasti, kdy spotřební daň je nulová však může nastat změna, neboť v současné době Ministerstvo financí ČR zvažuje spotřební daň z vína zavést.

Tabákové výrobky jako předmět spotřební daně (viz kapitola 4.1 Tabákové výrobky)

Zdanění u cigaret je v Evropě poměrně vysoké. Hlavním důvodem proč tomu tak je, že cigarety způsobují zdravotní problémy i pasivním kuřákům a jednotlivé státy mají velký zájem na omezení jejich spotřeby. Minimální výše spotřební daně u cigaret byla stanovena na 57 % z maloobchodní ceny. V mnoha zemích se spotřební daň vypočítá jednak procentem z ceny pro konečného spotřebitele a také pevnou částí. Nejvyšší daň je v Polsku, Bulharsku nebo Lotyšsku. Nejnižší je pak v Litvě a Švédsku. Např. ve Velké Británii jsou cigarety asi dvojnásobně dražší, než činí průměr v Evropské unii. V zemích, kde cigarety jsou poměrně drahé (Velká Británie, Irsko, Dánsko, Finsko), kouří mnohem méně obyvatel, než je průměr Evropské unie. Sazby jednotlivých spotřebních daní jsou uvedeny v příloze č. 3.

3.3 Evropská unie a daně

K dnešnímu dni má Evropská unie 27 členských států. Je účelné vytvoření určitého stupně integrace v oblasti daní, který by omezil daňové úniky, upřesnil smlouvy o zamezení dvojího zdanění a harmonizoval samotné daně.

Evropská integrace je postavena na třech základních smlouvách. První smlouvou je Smlouva o založení Evropského společenství uhlí a oceli (ESUO, platnost vypršela v roce 2002), dalšími dvěma smlouvami jsou Smlouva o založení Evropského společenství pro atomovou energii (Euroatom) a Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství (EHS). Evropské hospodářské společenství je později (1.11. 1993) přejmenováno na Evropské společenství (ES). Došlo k vytvoření společných orgánů všech tří společenství, proto se pro tato tři uskupení používá společný název Evropská společenství. Tři výše zmíněné smlouvy (spolu se Smlouvou o Evropské unii) jsou zakládajícími smlouvami (Široký, Daně v EU, 2006).

3.3.1 Harmonizace spotřebních daní

Pojem daňová harmonizace znamená určité sladění národních daňových systémů a jednotlivých daní. S nástupem globalizace ve druhé polovině 20. století dochází ke značnému pohybu v mezinárodním obchodě, vzniku nadnárodních společností a přesunu kapitálu, přičemž se střetávají různé daňové systémy, které se vyvíjely v jednotlivých zemích

samostatně. Tyto daňové systémy jednotlivých zemí „stály“ na základech odvozených z národních tradic, zvyků nebo také přírodních podmínek, kdy při zvýšení objemu mezinárodního obchodu musely reagovat na daňové systémy svých obchodních partnerů. Je tedy jasné, že čím více tuzemců pracuje v zahraničí, kdy mezi státy prochází více a více komodit, musí docházet k určité spolupráci vlád států v daňové oblasti.

Hlavní smysl daňové harmonizace v Evropském společenství spočívá v dosažení tří cílů:

- stabilita daňové kapacity,
- podpořit růst zaměstnanosti,
- zajistit bezproblémové fungování jednotného trhu (Široký, Daně v EU, 2006).

V souvislosti s jednotným trhem byla v devadesátých letech minulého století přijata řada směrnic. Základem pro harmonizaci v oblasti spotřebních daní (akcízů) byl článek 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. Daňová ustanovení jsou uvedena od článku 95 až 99 Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství. (viz příloha č.4)

Článek 99

„Komise zváží, jakým způsobem by mohly být zákony různých členských států týkající se daně z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní, včetně vyrovnávacích opatření uplatňovaných v souvislosti s obchodováním mezi členskými státy, harmonizovány v zájmu společného trhu.“

Evropská komise si kladla za cíl sjednotit zdaňování akcízů v členských státech na jednotnou úroveň, jelikož rozdílné daňové zatížení by vedlo k narušení hospodářské soutěže. Nejprve bylo účelné stanovit okruh výrobků, které by byly podrobeny akcízům. Povinnost přijmout systém akcízů stanovila **Směrnice č. 72/43/EEC**, předmětem akcízů se tak stávají minerální oleje, tabák, lihoviny, pivo a víno.

Důležitým, základním legislativním předpisem je **Směrnice č. 92/12/EEC**. Bývá nazývána jako horizontální směrnice. Stanovila totiž obecný režim pro vybírání daní, upravila výrobu, držení a přepravu akcízových výrobků. Zavedla autorizovaný daňový sklad a Jednotný celní sazebník. Vymezuje např. pojem oprávněný skladovatel, což je fyzická nebo právnická osoba oprávněná vyrábět, zpracovávat, skladovat, přijímat a odesílat výrobky podléhající spotřební dani v rámci výkonu jeho povolání. Přeprava všech výrobků, které podléhají spotřební dani mezi členskými státy je doprovázena dokladem vystaveným

odesílatelem. Při identifikaci zboží a při provádění kontroly musejí být jednotlivá balení číslována a výrobky popsány v dokladu. Směrnice definuje zdanitelné plnění a placení daně. Upravuje danou problematiku obecně, jednotlivé druhy akcíků jsou upraveny samostatnými směrnici.

V důsledku kladení většího důrazu na ochranu životního prostředí, tedy i snahu omezit vypouštění emisí byla oblast minerálních olejů pozměněna a to **Směrnici č. 2003/96/EC**, která upravuje zdaňování energetických produktů (minerální oleje, uhlí, zemní plyn) a elektřiny. Jsou stanoveny minimální sazby akcíků z energetických produktů dle účelu použití. Jsou stanoveny minimální úrovně zdanění uplatnitelné např. na pohonné hmoty, palivo pro průmyslové či obchodní účely. Cílem je v souladu s Kjótským protokolem⁷ omezovat emise. Předmětem daně jsou energetické produkty a elektřina a to za předpokladu, že jsou využity jako pohonná nebo topná látka.

Osvobozeny jsou výrobky jako např.:

- a) energetické produkty a elektřina využívané k výrobě elektřiny. Členské státy mohou stanovit daň, aniž by musely dodržovat minimální úrovně zdanění,
- b) energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty pro jiný druh létání než soukromé rekreační létání,
- c) energetické produkty dodávané jako pohonné hmoty pro plavbu po vodách Společenství pro jiná než soukromá rekreační plavidla a elektřina vyráběná na palubě plavidla.

Směrnice č. 92/83/EEC upravuje zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů, např. stanovuje, jak se vypočte spotřební daň z piva, vybíraná členskými státy nebo spotřební daň z vína, která se vypočítá podle počtu hektolitrů hotového výrobku. Tato směrnice platí v zásadě nezměněném znění i dnes. Existují určité „rozpory“ mezi jednotlivými zeměmi, které vyplývají z rozdílných „národních“ nápojů a snahy o jejich nejnižší sazby. U akcíků z alkoholu a alkoholických nápojů panuje velká neochota k harmonizaci. Pro země, které produkují vína např. Francie, Itálie nebo Španělsko je velmi obtížné měnit systém selektivních daní, jež jsou zakořeněny historicky.

Minimální sazby lihu a lihovin jsou stanoveny Směrnici č. 92/84/EEC. Tato směrnice upravuje také akcíků z piva, definuje předmět daně což je pivo, a dále směs piva a nealkoholické nápoje, s obsahem alkoholu vyšším jak 0,5 %.

⁷ Kjótský protokol = protokol, jímž se průmyslové země zavázaly, že v průběhu let 2008–2012 budou snižovat emise šesti skleníkových plynů alespoň o 5 % v porovnání s hodnotami z roku 1990. Ratifikován ke dni 31. května 2002. Protokol však doposud není v platnosti

Směrnice č. 95/59/ES, která upravuje akcízy z cigaret a tabákových výrobků (viz kapitola 4.1 Tabákové výrobky). Tato směrnice zahrnuje i směrnice týkající se rozdělení tabákových výrobků do skupin pro účely stanovení odlišných minimálních sazeb daně. Minimální sazby akcíků jsou pak stanoveny Směrnicí č. 92/79/EEC a Směrnicí č. 92/80/EEC (Široký, Daně v EU, 2006).

Harmonizace administrativy

Od roku 1993 platí v zemích EU přechodný režim. Tento stav platí zavedením jednotného trhu. Odpadají tak formality na státních hranicích a samotná administrativní daní je vykonávána stejným úřadem. Občané ze členských zemí mohou dovážet zboží pro svou vlastní spotřebu z jiných členských států s daní uvalenou v zemi původu. Tento režim, i přesto že funguje bez větších problémů, je poněkud administrativně náročný a také stále není dosažen stav, kdy by obchod mezi dvěma státy uvnitř jednotného trhu byl zdaňován stejně.

Předpokládaný vývoj v oblasti akcíků

Jak jsme již uvedli, u harmonizace akcíků bylo prvotním cílem Evropské komise sladění struktury a později i daňových sazeb jednotlivých akcíků. Jedná-li se o tabákové výrobky, jsou každé čtyři roky Komisi předkládány Evropské radě návrhy týkající se změn sazeb. Nemohou však být očekávány velké změny v harmonizaci, jelikož případné změny by musely být jednohlasně odsouhlaseny všemi (27) členskými státy.

Je možné očekávat prohlubování spolupráce v oblasti poskytování informací. Přijetí Nařízení 2073/2004/EC o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní je toho jen důkazem. Jsou zde stanoveny podmínky, kdy správní orgány členských států spolupracují mezi sebou navzájem a s Evropskou komisí.

3.4 Orgány vykonávající správu daní

Správci daně jsou celní správa České republiky, územní finanční orgány a další správní i jiné státní orgány České republiky, např. orgány územních samosprávných celků – obce a orgány obcí (správní poplatky, místní poplatky), nebo soudy (soudní poplatky).

Správu spotřebních daní ve státech Evropské unie vykonávají celní úřady. Pojem celní úřad je možné charakterizovat jako soustavu správních orgánů. Orgánem celní správy je v České republice myšleno Generální ředitelství cel, celní ředitelství a celní úřady. Ústředním orgánem státní správy pro daně, poplatky a clo je ministerstvo financí⁸. Kromě mnoha dalších úkolů, které vykonává, řídí ministerstvo finanční ředitelství a také vykonává správu daní. Se vstupem do Evropské unie přešly v oblasti cel mnohé pravomoci ministerstva na nový správní úřad, který je podřízen ministerstvu, a tím je Generální ředitelství cel.

Česká celní správa má dva základní úkoly, a to ochrana a regulace domácího trhu formou výběru cla z dováženého zboží a dohled nad tím, aby toto zboží neohrožovalo životy nebo zdraví lidí, zvířat či rostlin. Významnou okolností, která dala současnou podobu české celní správě, byl vstup České republiky do Evropské unie. Jde především o dlouholeté sbližování celní legislativy a celních postupů s evropskými standardy. V důsledku rozšíření EU dochází ke zrušení celních kontrol na hranicích České republiky. Toto vzájemné zrušení hraničních kontrol přineslo členství v Schengenu (podle vesnice Schengen v Lucembursku). Schengenský prostor je pak územím, na kterém mohou osoby překračovat hranice smluvních států bez hraniční kontroly. Schengenská dohoda se v rámci Amsterdamské smlouvy stala nedílnou součástí smluv EU.

V souvislosti s Schengenským prostorem můžeme zmínit i nedávnou zprávu, kdy Švýcarsko zavádí přistěhovalecké kvóty pro východní země v EU. „Švýcarsko sice není členem EU, tvoří ale součást Schengenského prostoru a má se státy EU dohody o volném pohybu osob. Bern se ale rozhodl, že od prvního května dostane ročně povolení k pobytu v této alpské zemi jen asi 2000 zájemců z Česka, Polska, Slovenska, Maďarska, Slovinska, Litvy, Lotyšska a Estonska“. (České noviny)

EU toto rozhodnutí kritizuje a označila ho za narušení volného pohybu osob mezi unií a nečlenským Švýcarskem.

⁸ § 4 odst. 1 zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky

4. Příklad typické komodity: tabákové výrobky

4.1 Tabákové výrobky

Tabákové výrobky jako předmět spotřebních daní

Směrnice č. 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (ze dne 27. listopadu 1995). Směrnice vymezuje rozdělení tabákových výrobků. Předmětem daně tedy rozumíme tabákové výrobky, které je možno rozčlenit do čtyř skupin výrobků. Těmito výrobky jsou cigarety, doutníky a cigarillos⁹, tabák ke kouření a ostatní tabák. Šňupavý a žvýkací tabák je z předmětu daně vyjmut. Tabák byl v naší zemi terčem častých sporů v rámci daňových řízení. Důvodem bylo to, že tabák, který byl určen ke kouření, podléhal zdanění a na druhé straně byl tabák, který určen ke kouření nebyl, a proto také z předmětu daně byl vyňat. Proto často také docházelo k tomu, že různí „vynalézavci“ prodávali tabák určený k nehumánní spotřebě, který však byl tabákem ke kouření. Nové vymezení ostatního tabáku z roku 2005 však přineslo rozšíření předmětu daně i na tabák, který byl i pro jiné účely, než je kouření.

Směrnice Rady 92/79/EHS ze dne 19. října 1992 o sbližování daní z cigaret. Každý členský stát uplatní celkovou minimální spotřební daň, jejíž dopad je stanoven na 57 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní, cigaret nejžádanější cenové kategorie.

Směrnice č. 99/81/EC doplňuje směrnici z roku 1992 a která dovoluje členským státům aplikovat formy daně:

- valorickou – vypočtená na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků,
- specifickou – vyjádřena jako částka na kilogram nebo u doutníků na počet kusů,
- smíšenou – kombinace valorické a specifické daně.

⁹ cigarillos = jsou doutníky, které jsou oproti klasickým doutníkům slabší a menší

Směrnice Rady 2010/12/EU ze dne 16. února 2010, kterou se mění směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků a směrnice 2008/118/ES. Směrnice obsahuje několik změn. Uveďme dva příklady.

Změny:

- od 1. ledna 2014 činí celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret propuštěných ke spotřebě. Tato spotřební daň nesmí být nižší než 90 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu,
- od 1. ledna 2013 činí celková spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH) z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 43 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 47 EUR za kg. (Svátková, 2009).

Osvobození od daně

Od daně jsou osvobozeny:

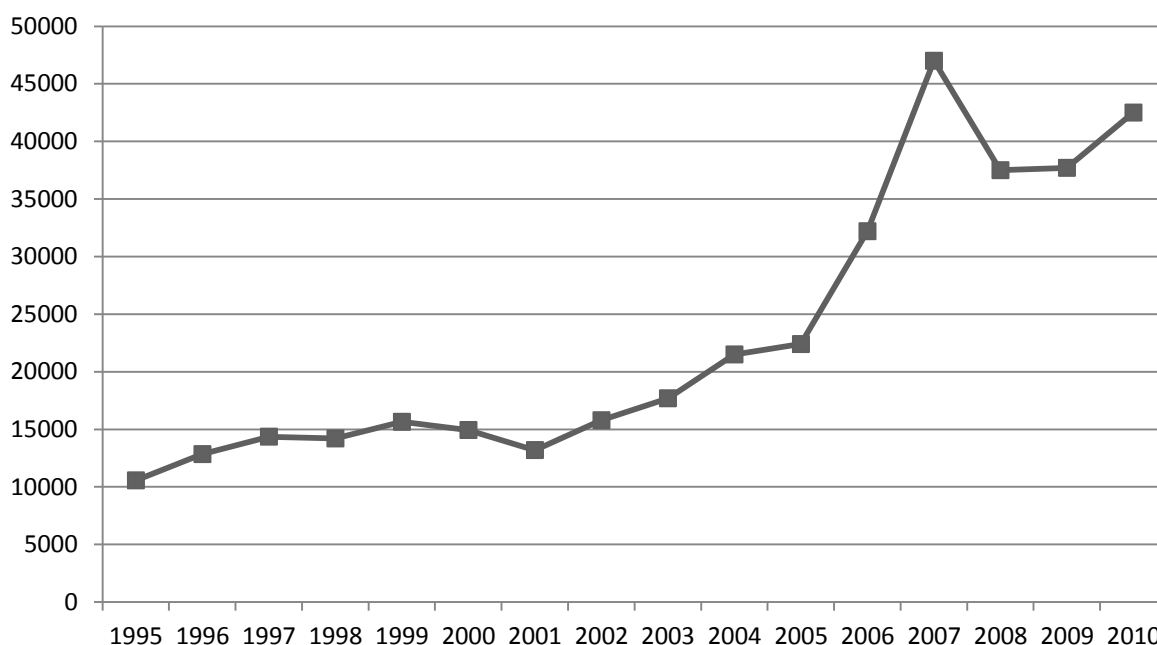
- tabákové výrobky, které jsou učené k použití pro zkoušky týkající se kvality výrobku a také nezbytné výrobní zkoušky za podmínky, že tyto tabákové výrobky budou v průběhu zkoušek spotřebovány, zničeny nebo znehodnoceny. Zkoušky je možné provádět pouze v akreditovaných laboratořích,
- tabákové výrobky odebrané jako vzorky celním úřadem,
- tabákové výrobky znehodnocené podle pokynů a za přítomnosti osob celního úřadu, nebo za jejich přítomnosti zničeny (platí pouze u tabákových výrobků určených pro vývoz nebo dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně do jiného členského státu).

Plátce daně z tabákových výrobků

„Plátce je také právnická nebo fyzická osoba, která poruší zákaz prodeje cigaret konečnému spotřebiteli za cenu vyšší, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce.“ (viz § 100c, Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních)

Graf č. 4.1

Vývoj výnosů spotřební daně z tabákových výrobků v roce 1995-2010 (v mil. Kč)



Zdroj: Státní závěrečné účty ČR, vlastní úprava

Výnosy z tabákových výrobků zaujímají v celkových příjmech spotřebních daní druhou pozici. Z grafu č. 4.1 jsou patrné čtyři vývojové tendence. Roky 1995 až 2000 přinesly výnosy, které se pohybovaly na hranici asi 1/5 celkového výnosu. Rok 2001 přinesl propad, avšak již od roku 2002 je zaznamenáno zvýšení výnosů. K nejvyššímu nárůstu došlo od vstupu České republiky do Evropské unie (1. květen 2004), kdy v roce 2007 tento podíl činil již 1/3 celkového výnosu spotřebních daní. Poslední etapou je vývoj výnosu od roku 2008 až do roku 2010.

Ještě v roce 2007 vybral stát na spotřební dani z cigaret rekordních 47 miliard korun. Tento výsledek tak překonal o osm miliard samotné očekávání Ministerstva financí. Hlavním důvodem bylo předzásobení firem z důvodu zvýšení daňové sazby. „*To může způsobit výpadek v letošním výběru daní, ke kterému ještě přispěje plánované zdražení cigaret, jež má být u nejlevnějších cigaret ze 49 na 56 korun. Podle odhadů to sníží spotřebu přibližně o 1,5 procenta.*“ (byznys.ihned.cz)

Rok 2008 proto přináší pokles ve výnosu. Ministerstvo financí předpokládalo, že vybere na spotřební tabákové dani zhruba 45 miliard korun. Skutečný výnos v roce 2008 byl o zhruba 10 miliard nižší než původní předpoklad Ministerstva financí. Do budoucna plánuje další zvyšování daně a to v roce 2012, 2013, 2014.

4.2 Výpočet daně

Výši daně lze u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření vypočítat jako součin daně a pevné sazby daně. Základem daně u doutníků a cigarillos je množství v kusech a u tabáku množství v kilogramech. Výše daně u cigaret se vypočte jako součet položek:

- součinu procentní části sazby daně a ceny určené pro koncového spotřebitele dělený stem,
- součinu pevné části sazby daně a počtu kusů.

Tabulka 4.1

Sazby daně tabákových výrobků v roce 2012

Druh	Sazba daně (pevná část)	Sazba daně (procentní část)
Cigarety	1,12 Kč/ks	28%
Doutníky, cigarillos	1,25 Kč/ks	
Tabák ke kouření	1400 Kč/kg	
Ostatní tabák	1350 Kč/kg	

Zdroj: FINANCE.CZ (<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/tabak-a-tabakove-vyroby/>), vlastní úprava

4.3 Daňový sklad

Daňový sklad je pojem vymezený zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Daňovým skladem je myšleno místo, které je prostorově ohraničené na území tuzemska, a které může být přerušeno pouze veřejnou komunikací. Lze ho provozovat pouze na základě povolení, které na návrh vydává celní úřad. Daňový sklad lze rozčlenit na dva typy, výrobní a distribuční daňový sklad.

U **výrobního daňového skladu** se jedná o prostory, ve kterých se dané výrobky vyrábějí. Nejznámějším výrobcem tabákových výrobků v tuzemsku je akciová společnost Philip Morris. Existuje však řada výjimek, kdy výrobní prostory nemusejí být daňovým skladem, jako příklad si můžeme uvést:

- výrobce tichého vína – prostory, kde probíhá výroba, nemusejí být daňovým skladem a to za předpokladu, že výrobce vyrábí pouze tiché víno¹⁰, které není určeno pro dopravu do jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od daně
- pěstitelské pálenice – výrobní prostory se nemohou stát daňovým skladem. Vyrobené výrobky jako jsou např. hruškovice, švestkovice, musí být ihned zdaněny.

Prostory sloužící hlavně k přijímání výrobků, jejich skladování a dodávání odběratelům jsou charakteristické pro **distribuční daňový sklad**. I zde platí řada výjimek, kde ne každý prostor je daňovým skladem, např. tedy:

- přímý zákaz provozování – například čerpací stanice pohonných hmot, která není daňovým skladem, jelikož zde vznikají obavy z daňových úniků
- skladovací kapacita – jsou stanoveny požadavky na kapacity skladu a to u skladů minerálních olejů. Cílem je zabránit vzniku malých skladů, kde by byla kontrola správcem daně časově, finančně a také administrativně náročná (Svátková, 2009).

¹⁰ tiché víno = je víno, které nešumí. Není tedy ani perlivé, ani šumivé. U tichého vína je nulová spotřební daň

Doprava výrobků mezi dvěma sklady

Existuje následující doprava výrobků mezi daňovými sklady, v nichž jsou výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně:

- mezi daňovými sklady v tuzemsku,
- mezi daňovým skladem v tuzemsku a daňovým skladem v jiném členském státě EU, a naopak.

Doprava výrobků mezi daňovými sklady v tuzemsku

Provozovatel daňového vysílajícího skladu má řadu povinností, které musí při dopravě výrobků splnit. Jedná se o **oznámení zahájení dopravy** výrobků celnímu úřadu. Dále **zajištění spotřební daně** v dané výši připadající na přepravované výrobky a **vystavení průvodního dokladu**, který je přikládán s výrobkem k následné kontrole celnímu úřadu. Při dopravě výrobků má průvodní doklad svoji nezastupitelnou roli. V případě splnění výše uvedených podmínek, vydá celní úřad souhlas s dopravou. Mohou být stanoveny i další podmínky. Provozovatel daňového přijímajícího skladu má povinnost výrobky po jejich přijetí umístit do daňového skladu. Úkonem přijetí a umístění výrobku do skladu se má za to, že je doprava ukončena.

Doprava výrobků mezi daňovým skladem v tuzemsku a daňovým skladem v jiném členském státě EU

Tato situace je obdobná jako v případě popsaném výše. Provozovatel daňového skladu v tuzemsku oznámí zahájení dopravy výrobků celnímu úřadu. Zajistí spotřební daň a vystaví průvodní doklad. Provozovatel daňového skladu v jiném členském státě EU výrobek přijme a umístí, dále také potvrdí přijetí výrobku na průvodním dokladu (Svátková, 2009).

Zákon umožňuje i třetí situaci dopravy výrobků a to, kdy je výrobek dopravován z jiného členského státu EU přes území tuzemska do dalšího členského státu EU (§ 25 odst. 1 písm. c) Zákona o spotřebních daních)

Provozovatel daňového skladu

Je právnická nebo fyzická osoba, která získala povolení od celního ředitelství k provozování daňového skladu, výrobního nebo distribučního, popř. obou skladů současně. Hlavní povinností provozovatele daňového skladu je zajištění spotřební daně, kterou lze zajistit ručením nebo složením či převodem finančních prostředků na účet zřízený celním úřadem. Svou roli zde hraje Institut zajištění daně, který „počítá“ s obavou, že dojde k daňovému úniku, díky nezaplacení daně v době její splatnosti. Proto je daň před lhůtou její splatnosti od daňového subjektu správcem daně vyinkasována a to z toho důvodu, že se obavy potvrdily a daň nebyla zaplacená. V tomto případě bude zajištěná daň použita na úhradu dlužné částky.

Provozovatel daňového skladu musí splňovat požadavky spojené:

- **se zahájením řízení o provozování daňového skladu** – žadatel musí předložit patřičné dokumenty týkající se budoucího daňového skladu, ve kterém budou činnosti provozovány. Samotné podání návrhu je časově i administrativně poměrně náročné. Mezi hlavní dokumenty dodávané žadatelem patří technická dokumentace skladu, technologický popis postupu výroby výrobků, předpokládaný původ přijímaných výrobků, dále také výpis z obchodního nebo živnostenského rejstříku, doklady o stavu daňové spolehlivosti a mnoho dalších. Česká republika ve srovnání s jinými členskými státy EU patří k zemím, které požadují široký okruh informací,
- **s fungováním daňového skladu** – zde jsou kladeny povinnosti na provozovatele, který je musí splňovat, tj. především vést evidenci výrobků, vystavovat průvodní doklady atd.
- **s ukončením činnosti daňového skladu nebo se zánikem či odnětím povolení** – povolení k provozování daňového skladu odnímá provozovateli celní ředitelství. Zákon o spotřebních daních specifikuje jednotlivé důvody k tomuto postupu, např. nedostatečné vedení účetnictví či evidence, problémy se zabezpečením výrobků ve skladu, bezdůvodné neprovozování daňového skladu atd. (Svátková, 2009).

Zajištění daně

Jak jsme si již výše uvedli, jednou ze základních povinností provozovatele daňového skladu je zajištění spotřební daně. V této části si objasníme druhy zajištění.

Zákon o spotřebních daních v zásadě rozlišuje dva druhy zajištění daně, a to **provozní** a **dopravní**.

- **provozní zajištění** – zde musí částka ručení zajistit spotřební daň týkající se všech výrobků, které jsou uloženy v daňovém skladu. Vychází se z výše daně běžného roku. Provozní zajištění má tři složky:
 - **výrobky, u nichž se předpokládá jejich doprava z daňového skladu** – jejich zajištění je ve výši daně připadající na výrobky. Tato částka je však poměřována s minimálním limitem pro zajištění, který odpovídá zprůměrované částce daně vypočítaného z běžného roku,
 - **výrobky vyrobené v daňovém skladu** – jejich zajištění je ve výši 1/12 daňové povinnosti,
 - **výrobky přijaté do daňového skladu** – jejich zajištění je stejné jako v předchozím případě, tedy ve výši 1/12 daňové povinnosti.
- **dopravní zajištění** – cílem dopravního zajištění je, aby částka zajištění pokryla spotřební daň výrobků, které jsou ze skladu vyskladněny a určeny pro dopravu. Vychází se z výše daně aktuálního zdaňovacího období.

Se zajištěním daně souvisí sankce, která má podobu pokuty. Ta je vyměřena tehdy, kdy provozovatel daňového skladu nezaplatil daň spotřební ve lhůtě její splatnosti. Celní úřad proto použije zajištění daně na úhradu dlužné částky. Pokuta je ve výši 10% z částky zajištění daně.

Oprávněný příjemce

„Oprávněným příjemcem může být právnická nebo fyzická osoba, která v rámci podnikání přijímá výrobky z jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.“ (Svátková, 2009 str. 82). Oprávněný příjemce nemá postavení provozovatele daňového skladu.

4.4 Tabákové nálepky

Tabákové nálepky se v České republice objevují počátkem roku 1994, kdy se jimi začínají označovat cigarety. Nálepky plní dvě funkce, evidenční a kontrolní. V době počátku tabákových nálepek je užito pouze funkce evidenční, kdy nákup nálepek od celního úřadu nebyl spojen s povinností daň uhradit, tato povinnost se vázala na uvolnění cigaret do volného daňového oběhu.

Svoji kontrolní funkci začala tabáková nálepka plnit v roce 1996. Tato funkce snižovala situace, kdy osoby legálně odebraly nálepky, ale po jejich odběru se staly pro správce daně tzv. nezvěstnými. Cigarety v krabičkách s nálepkami byly prodány, aniž by byla odvedena spotřební daň. V roce 2001 pak dochází ke značení doutníků a cigarillos a v roce 2004 i ke značení tabáku.

Značení tabákových výrobků má na starosti výrobce, popřípadě dovozce anebo dodavatel se sídlem mimo území ČR. Jak jsme si již uvedli, značení výrobků je možné díky tabákovým nálepkám. Výše uvedené osoby tyto nálepky objednávají u celního úřadu v Kolíně, pobočce v Kutné Hoře. Celní úřad kupuje nálepky od jejich výrobce, čímž jsou Státní tiskárny cenin. Tabáková nálepka je ceninou. Nejdůležitějšími prvky nálepky jsou prvky ochranné, ale také údaje umožňující výpočet spotřební daně. U cigaret je to cena pro konečného spotřebitele, počet kusů v balení a sazby spotřební daně. Výše sazby daně je zde nahrazena písmenem abecedy, proto je nutné mít k dispozici převodní klíč. Cigarety a tabák je možné prodávat pouze v uzavřeném balení, opatřeny nálepkou. V případě zákazníka, který bude požadovat jednu nebo dvě cigarety, by neměl prodávající požadavku vyhovět. Kusový prodej je naopak povolen u doutníků a cigarillos. Cigarety se smějí prodávat osobám pouze za cenu uvedenou na tabákové nálepce. Je možné toto pravidlo porušit v definovaných situacích:

- ukončení podnikání, výroby či prodeje (obvykle prodej za cenu nižší),
- prohlášení konkurzu nebo při exekuci (souhlas celního úřadu),
- prodej obchodníkům nebo distributorům,
- poskytnutí cigaret určených k reklamě nebo jako zkušební vzorek (Svátková, 2009).

Nálepka má dané rozměry, které jsou 20 × 44 mm. Na přední straně nálepky se nachází potisk tvořený barvami přecházejícími od šedomodré k zelené. Na delších stranách nálepky je vtištěn text „Česká republika“. U obou kratších konců nálepky je černě vtištěna

spotřebitelská cena balení, množství výrobků v balení (počet cigaret, doutníků nebo cigarillos, u tabáku čistá hmotnost) a písmeno abecedy charakterizující sazbu spotřební daně. Tyto údaje se tisknou laserovou technologií. Nálepka se lepí rubovou stranou na zadní stranu balení cigaret. Na všechny typy balení se lepí tak, aby při otevření balení muselo dojít k jejímu viditelnému poškození. Padělky jsou typické tím, že místo ceninového papíru je použit obyčejný papír, rozlišitelný pod UV světlem. Časté jsou i odchylky v typu a provedení písma, barevné jasnosti a ostroty tisku.

Obrázek č. 4.1

Tabáková nálepka



Zdroj: Státní tiskárna cenin (<http://www.stc.cz/p-22-tabakove-nalepky-a-alkoholove-pasky.html?p=22>)

Vracení tabákových nálepek

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 122 definuje vracení tabákových nálepek, které je možné v několika vymezených případech. Jako názornou ukázkou uvedme dva z nich:

- „Odběratel může vrátit pověřenému celnímu úřadu poškozené nebo znečištěné tabákové nálepky, pokud prokáže, že jde o tabákové nálepky nabyté v souladu s tímto zákonem. U poškozených tabákových nálepek musí jejich nepoškozená část činit

alespoň 60 % celkové plochy tabákové nálepky. Je-li poškozená tabáková nálepka složena z více částí, musí být zřejmé, že jednotlivé části patří k sobě. U poškozených a znečištěných tabákových nálepek pro cigarety musí být výše ceny pro konečného spotřebitele a počet kusů, které jsou natištěny na tabákové nálepce, prokazatelné. U poškozených a znečištěných tabákových nálepek pro doutníky, cigarillos a tabák ke kouření musí být počet kusů, popřípadě kilogramů, které jsou natištěny na tabákové nálepce, prokazatelný.“ (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 122 odst. 1)

- *„Odběratel může vrátit pověřenému celnímu úřadu nepoužité tabákové nálepky. Pověřený celní úřad vrátí odběrateli hodnotu tabákových nálepek, pokud již byla hodnota tabákových nálepek uhrazena. Pověřený celní úřad vrácené tabákové nálepky zničí za účasti pověřené úřední osoby Generálního ředitelství cel. O zničení vrácených tabákových nálepek sepiše protokol.“ (Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních § 122 odst. 3)*

5. Závěr

Cílem bakalářské práce bylo objasnění pojmů související se spotřební daní, rozbor evropské úpravy spotřebních daní a vysvětlení samotné harmonizace daní.

Historie spotřební daně sahá do dob feudalismu, kdy dochází k historickému prolínání mezi prvními daněmi a spotřební daní. Původně měly spotřební daně naturální charakter a až s příchodem vzniku peněžního hospodářství nabývají peněžní podoby. Důležitým obdobím je období liberalismu, kdy dochází ke vzniku první systematické daňové soustavy přímých a nepřímých daní. Přímé daně jsou rozčleněny na dva typy daní, a to na daně výnosové a důchodové. Největší roli na příjmu státního rozpočtu začínají mít v tomto období spotřební daně a cla. V dnešní době je uplatňován trend ve zvyšování podílu nepřímých daní na daňových výnosech. Dochází také k prohlubování spolupráce v oblasti omezení daňových úniků.

Evropská unie má nyní 27 členských států. Každý z těchto států má svůj odlišný daňový systém. Je jasné, že bylo na výsost nutné dosažení určité harmonie a sladění vybíraných daní. První snahy o harmonizaci daní můžeme spatřit již v 50. letech minulého století, kdy dochází ke sjednocení daní z obratu. Harmonizaci DPH je možné považovat za nejdůležitější úspěch harmonizace daní. Důležitým rokem byl rok 2007, kdy účinnosti nabývá Směrnice 2006/112/EC o jednotném systému DPH v zemích EU.

S postupnou evropskou integrací bylo nutné vytvoření fungujícího jednotného evropského trhu a tím zajistit související volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu. Bez harmonizace nepřímých daní by to však nebylo snadné, ba nemožné. Tím se dostáváme k harmonizaci nepřímých daní, kde hlavním cílem Evropského společenství je dosažení stability daňové kapacity, podpoření růstu zaměstnanosti a jak jsme si již uvedli také zajištění bezproblémového fungování jednotného evropského trhu.

Spotřebními daněmi jsou daně z minerálních olejů, daně z piva, daně z vína a meziproductů, daně z lihu a daně z tabákových výrobků.

Minerální oleje patří mezi nejkomplikovanější předmět spotřebních daní. Jedná se totiž o nejpočetnější skupinu vybraných výrobků. Skupina těchto výrobků dostala harmonizace a to Směrnicí č. 2003/96/EC, která stanovuje minimální sazby spotřební daně a to v celé Evropské unii. Dozvídáme se také, že nejvyšší spotřební daň u benzínu je v Německu, Nizozemí a ve Velké Británii. Nejnižší je pak např. v Rumunsku, Slovinsku nebo

v Řecku. V poslední době je tématem debat konečná cena benzínu pro spotřebitele, která se stále zvyšuje. Např. v České republice je průměrná cena benzínu 37,84 Kč/l, jedná se tak o historické maximum. Ceny jsou určovány cenami rafinérií, k nimž jsou připočteny marže distributorů a prodejců pohonných hmot. Vzájemné dohody mezi rafinériemi v EU určily prodávání produktů za stejnou cenu. Konečná cena benzínu je ve většině zemí světa tvořena daněmi a to právě spotřební daní a daní z přidané hodnoty.

Předmětem daně z lihu je líh obsažený ve výrobcích, které obsahují více než 1,2 % lihu. Spotřební daň z lihových výrobků je nejvyšší především v severských státech Evropy. Mezi země s nejnižší spotřební daní řadíme např. Bulharsko, Kypr, Slovinsko nebo Rumunsko. V oblasti harmonizace daně dostala důležitá Směrnice č. 92/84/EEC která udává, že daň nesmí být nižší než 550 EUR na hektolitr čistého alkoholu. Konečné ceny lihovin pro spotřebitele se liší. Záleží totiž také na konkrétním nápoji.

Předmětem daně z piva je pivo s obsahem alkoholu větším než 0,5 %. Pivo je neodmyslitelně spojováno s Českou republikou, kde se těší značné oblibě, jedná se totiž o nejvíce konzumovaný alkoholický nápoj. V podílu na celkovém výnosu spotřební daně v ČR zaujímá ale až čtvrtou pozici.

Daň z vína a meziproductů v zemích jako je Itálie, Německo, Španělsko nebo také Česká republika je nulová. V následujících týdnech či měsících však může dojít ke změně, neboť Ministerstvo financí ČR uvažuje o zavedení spotřební daně z vína. Výše daně není ještě zcela známa, avšak hovoří se o 10 Kč. Stát by tak vybral na daních z vína cca. 2 mld. Kč. Informace o uvalení daně na víno však vyvolala nevoli u tuzemských vinařů. Zdražení domácích vín by totiž podle nich vedlo ke snížení spotřeby na úkor levnějších vín z dovozu, což by mohlo ohrozit celé české a moravské vinařství. Důležitou směrnicí v oblasti harmonizace je pak Směrnice č. 92/83/EEC upravující zdanění alkoholických nápojů, např. stanovuje, jak se vypočte spotřební daň z vína, která se vypočítá podle počtu hektolitrů hotového výrobku.

Poslední spotřební daní je daň z tabákových výrobků. V harmonizaci se uplatnila zejména Směrnice č. 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků. Směrnice vymezuje rozdělení tabákových výrobků. Předmětem daně jsou tabákové výrobky, které je možno rozčlenit do čtyř skupin výrobků. Těmito výrobky jsou cigarety, doutníky a cigarillos. Dále Směrnice Rady 92/79/EHS o sbližování daní z cigaret. Každý členský stát uplatní celkovou minimální spotřební daň, jejíž dopad je stanoven na 57 % maloobchodní prodejní ceny.

Tyto výše uvedené daně (daně z minerálních olejů, daně z piva, daně z vína a meziproduktů, daně z lihu a daně z tabákových výrobků) jsou důležité především z důvodu snahy členských zemí o snížení spotřeby těchto komodit, neboť se jedná o výrobky zdraví škodlivé.

Jak jsme již uvedli, u harmonizace akcízů bylo prvotním cílem Evropské komise sladění struktury a později i daňových sazeb jednotlivých akcízů. Není však možné očekávat velké změny v harmonizaci, jelikož případné změny by musely být jednohlasně odsouhlaseny všemi (27) členskými státy. Co je však možné očekávat je prohlubování spolupráce v oblasti poskytování informací.

Seznam použité literatury

Knižní publikace:

1. GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 2. vyd. Praha: Linde Praha, a.s., 2006. 323 s. ISBN 80-7201-620-2.
2. KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. vyd. Praha: nakladatelství ASPI Publishing, s.r.o., 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.
3. MARKOVÁ, Hana. *Daňové zákony 2012*. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. 264 s. ISBN 978-80-247-4254-0.
4. MRKÝVKA, Petr. *Základy finančního práva*. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 252 s. ISBN 978-80-210-4514-9.
5. NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. aktualizované vyd. Praha: ASPI, 2008. 257 s. ISBN 978-80-7357-386-7.
6. SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
7. ŠIROKÝ, Jan. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.
8. ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde Praha, a.s., 2006. 250 s. ISBN 80-7201-593-1.
9. ŠULC, Ivo. *Spotřební daně s komentářem*. 1. vyd. Brno: CP Books, 2005. 146 s. ISBN 80-251-0651-9.

Právní normy:

1. Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky.
2. Zákon č. 136/1994 Sb., o barvení a značkování některých uhlovodíkových paliv a maziv a o opatřeních s tím souvisejících.
3. Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu a o změně a doplnění zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů, a zákona České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, (zákon o lihu).
4. Zákon č. 110/1997 Sb., o potravinách a tabákových výrobcích a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů.
5. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
6. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.
7. Zákon č. 221/2011 Sb., zákon, kterým se mění zákon č. 86/2002 Sb., o ochraně ovzduší a o změně některých dalších zákonů (zákon o ochraně ovzduší).
8. Smlouva o založení Evropského hospodářského společenství, podepsána v Římě 25. března 1957; v platnost vstoupila 1. ledna 1958.
9. Council Directive 92/12/EEC on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products (Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani).
10. Směrnice 92/79/EEC o sbližování daní z cigaret.
11. Směrnice 92/80/EC o sbližování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret.
12. Směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů.
13. Směrnice Rady 92/84/EHS o sbližování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů.
14. Směrnice Rady 95/59/ES o daních jiných než daních z obratu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.
15. Směrnice Rady 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny.
16. Nařízení 2073/2004/EC o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní.

Internetové zdroje:

BUSINESS.CENTER.CZ: *Akcíz*. [online]. 2011. [cit. 2. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.business.center.cz/business/pojmy/p1926-akciz.aspx>>.

BYZNYS.IHNED.CZ: *Na spotřební dani z cigaret se vybralo 47 miliard*. [online]. 2008. [cit. 28. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://byznys.ihned.cz/zpravodajstvi-cesko/c1-22775570-na-spotrebni-dani-z-cigaret-se-vybralo-47-miliard>>.

CESKENOVINY.CZ: *Švýcarsko zavádí přistěhovalecké kvóty pro východní země EU*. [online]. 2012. [cit. 20. 4. 2012]. Dostupné z: <<http://www.ceskenoviny.cz/zpravy/svycarsko-zavadi-pristehovalecke-kvoty-pro-vychodni-zeme-eu/783840>>.

CESKENOVINY.CZ: *DPH v Česku a v ostatních zemích EU*. [online]. 2010. [cit. 16. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.ceskenoviny.cz/eu/zpravy/dph-v-cesku-a-v-ostatnich-zemich-eu/425338>>.

DANARIONLINE.CZ: *Spotřební daně v Evropské unii*. [online]. 2009. [cit. 29. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d5091v7112-spotrebni-dane-v-evropske-unii/?search_query=spot%C5%99ebn%C3%AD%20dan%C4%9B&search_results_page=1>.

EKONOMICKYSLOVNIK.CZ: *Transfer*. [online]. 2011. [cit. 6. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.ekonomickyslovnik.cz/?p=183>>.

EUROPA.EU: *EMCS*. [online]. 2012. [cit. 13. 3. 2012]. Dostupné z: <http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/index_en.htm>.

EUROPA.EU: *Kjótský protokol*. [online]. 2010. [cit. 25. 3. 2012]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/ceskarepublika/information/glossary/term_219_cs.htm>.

EUROPA.EU: *VIES*. [online]. 2012. [cit. 27. 3. 2012]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/>.

FINANCE.CZ: *Spotřební daň - tabák a tabákové výrobky*. [online]. 2012. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/tabak-a-tabakove-vyroby/>>.

FINANCE.CZ: *Spotřební daň - tabák a tabákové výrobky*. [online]. 2012. [cit. 10. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dph-a-spotrebni-dane/spotrebni-dane/tabak-a-tabakove-vyroby/>>.

FINANCNINOVINY.CZ: *Plán vlády na zvýšení DPH vyvolal u firem smíšené reakce*. [online]. 2012. [cit. 15. 4. 2012]. Dostupné z: <<http://www.financninoviny.cz/zpravodajstvi/zpravy/plan-vlady-na-zvyseni-dph-vyvolal-u-firem-smisene-reakce/780749>>.

FINANCE.CZ: *Daně a Evropa*. [online]. 2011. [cit. 17. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.finance.cz/dane-a-mzda/dane-v-cr-a-v-eu/dane-v-eu/prehled-dani-v-eu/>>.

KURZY.CZ: *Daň z přidané hodnoty-DPH*. [online]. 2011. [cit. 16. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.kurzy.cz/dane-danova-priznani/dan-z-pridane-hodnoty-dph.htm>>.

PODNIKATEL.CZ: *Přehled vybraných změn v DPH od 1. ledna 2012*. [online]. 2011. [cit. 21. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.podnikatel.cz/clanky/vybrane-zmeny-v-dph-od-1-ledna-2012/>>.

WIKIPEDIE.CZ: *Tribut*. [online]. 2012. [cit. 7. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.cs.wikipedia.org/wiki/Tribut>>.

WIKIPEDIE.CZ: *Pacht*. [online]. 2012. [cit. 7. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://www.cs.wikipedia.org/wiki/Pacht>>.

WIKIPEDIE.CZ: *Tabáková nálepka*. [online]. 2011. [cit. 12. 3. 2012]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/Tab%C3%A1kov%C3%A1_n%C3%A1lepka>.

WIKIPEDIE.CZ: *Petrolej*. [online]. 2012. [cit. 20. 3. 2012]. Dostupné z: <<http://cs.wikipedia.org/wiki/Petrolej>>.

Seznam zkratek

atd.	A tak dále
č.	Číslo
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	Excise Movement and Control Systém
EP	Evropský parlament
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	Euro
ESUO	Evropské společenství uhlí a oceli
EUROATOM	Evropské společenství pro atomovou energii
FO	Fyzická osoba
HDP	Hrubý domácí produkt
hl.	Hektolitr
Kč	Koruna česká
kg	Kilogram
ks	Kus
l	Litr
LPG	Liquefied Petroleum Gas (zkapalněný ropný plyn)
mil.	Miliony
mld.	Miliarda
NATO	North Atlantic Treaty Organization (Severoatlantická aliance)
např.	Například
PO	Právnícká osoba
Sb.	Sbírka
VIES	VAT Information Exchange System
%	Procento
§	Paragraf

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 05. 2012

.....
Roman Persun